TVA : Chercher l'erreur

Solutions

1.

Les professions libérales sont celles qui ont pour objet un travail intellectuel marqué et effectué sans lien de subordination et dont la rémunération ne revêt aucun caractère commercial ou spéculatif. Le professeur Habib AYADI ajoute que les professionnels libéraux sont «des personnes installées à titre indépendant et pratiquant un art ou une science. Les personnes exerçant de telles activités ne sont pas liées à un employeur par un contrat de travail ou par tout autre rapport juridique de subordination»[1].

A titre d'exemples, on peut énumérer les professions suivantes : experts-comptables, comptables indépendants, avocats, architectes, ingénieurs, interprètes, conseils fiscaux, médecins, etc...

Les professions libérales sont expressément énumérées de façon distincte par l'article 1er § I du code de la TVA parmi les activités imposables.

L'expression opérations commerciales autres que les ventes ne vise que les opérations commerciales.

Les opérations relevant d'activités libérales, non commerciales par nature, ne peuvent, par conséquent, en faire partie.

2.

Certes, l'option à la TVA par un non assujetti améliore la trésorerie de l'entreprise en permettant d'éviter la majoration de 25%. En revanche, il n'est pas sûr qu'elle améliore la trésorerie en raison de la collecte de TVA. Cela dépend du mode d'exigibilité de la TVA collectée (sur les encaissements ou sur les débits) et de la durée moyenne des crédits clients et fournisseurs.

Pour la TVA sur les encaissements, il y a souvent un avantage de trésorerie dès lors que le crédit fournisseur dépasse 43 jours en moyenne puisque la récupération s'effectue dès que le fait générateur est intervenu chez le fournisseur alors que la collecte n'est exigible qu'à l'encaissement.

En revanche, lorsque la TVA est due sur les débits, son impact sur la trésorerie dépend, en plus de la durée moyenne du crédit fournisseur, de la durée moyenne du crédit aux clients.

Si le crédit client est supérieur à 43 jours en moyenne, il n'y a pas d'avantage de trésorerie, bien au contraire.

3.

Les importations sont presque toujours taxées dans les mêmes conditions que les ventes internes en ce qui concerne le taux applicable mais, il peut exister des écarts en ce qui concerne les exonérations.

Le régime des exonérations est fixé par opération. Ainsi, pour qu'une importation soit exonérée à l'importation, il faut que l'article d'exonération mentionne l'importation.

A titre d'exemple, l'importation des produits de l'orfèvrerie et de la bijouterie est taxable alors que la fabrication locale soumise au droit de garantie est exonérée de TVA.

En fait, sont soumises à la TVA, toutes les importations quels que soient le produit, la qualité de l'importateur (industriel, prestataire, commerçant, particulier, etc...) ou la destination du produit (revente après transformation ou en l'état, consommation personnelle, etc...).

La TVA est due à l'importation même lorsqu'elle ne s'applique pas aux produits similaires locaux tels les produits agricoles qui sont hors champ d'application de la TVA en régime intérieur et l'imposition à l'importation s'applique indifféremment aux biens neufs ou d'occasion, avec ou sans payement et même s'il n'y a pas transfert de propriété (ventes en consignation).

La TVA s'applique aussi à l'importation pour certains produits exonérés en marché intérieur lorsque la disposition instituant l'exonération ne vise que la production et/ou la vente du produit, telle

---

[1] Habib AYADI, Droit fiscal : TVA, droits de consommation et contentieux fiscal - CERP - Tunis 1996, page 25.

l'exonération instituée par le point 32 du tableau A qui se limite à «la fabrication et la vente des produits de l'orfèvrerie et de la bijouterie locale soumise au droit de garantie».

Seuls sont, par conséquent, exonérés à l'importation, les produits exonérés par la loi soit de façon absolue et générale soit, ce qui constitue le cas le plus fréquent, par une disposition spécifiant expressément l'exonération à l'importation lorsque l'exonération de la TVA est définie par opération et non par produit.

Une autre différence existe en ce qui concerne l'application de la majoration de 25% de l'assiette taxable à la TVA : alors que les ventes locales aux assujettis partiels ne subissent pas la majoration de 25%, seules les importations par un assujetti total échappent à ladite majoration de 25%. Une importation par un assujetti partiel reste donc, contrairement au régime intérieur, passible de la majoration de 25%.

4.

Cette disposition figure en dernier alinéa du point 6 du § I de l'article 6 du code de la TVA qui régit les modalités de fixation de l'assiette imposable lorsque le vendeur est assujetti alors que le revendeur (client) est non assujetti.

Elle constitue une application dérogatoire de la théorie de l'acte anormal de gestion à la TVA. Elle reste, néanmoins, de portée pratique faible surtout depuis l'extension de la TVA au commerce.

5.

Malgré l'existence d'une certaine confusion dans le code de la TVA entre la notion de fait générateur et la notion d'exigibilité de la TVA, il est possible de considérer que la TVA devient récupérable chez l'entreprise qui l'a supportée lorsqu'elle est facturée par le vendeur, qu'elle soit exigible ou non chez ce dernier dès lors que le fait générateur de la taxe s'est produit.

Ainsi, lorsqu'une entreprise paie des acomptes ou des avances sur la rémunération d'un service, la TVA exigible chez son fournisseur de services au titre de ces avances est immédiatement récupérable chez elle. Dans un autre cas, lorsqu'une entreprise nationale reçoit une facture d'achat objet d'un marché, la TVA qui lui est facturée est immédiatement récupérable alors qu'elle ne sera exigible chez le vendeur que lorsque ladite facture lui aura été payée.

A l'importation, les taxes payées par obligation cautionnée sont déductibles immédiatement et il n'y a pas lieu d'attendre la date de l'échéance de l'obligation pour l'exercice du droit à déduction.

Ainsi, le droit à déduction est acquis lorsque :

- le fait générateur de la taxe s'est produit,
- l'entreprise est en possession d'une facture justificative ou d'un document en tenant lieu répondant aux conditions de forme requises,
- l'opération d'achat remplit les conditions de fond requises pour la déduction.

6.

Le fait générateur de la TVA est constitué pour les prestations de services par l'encaissement des acomptes ou du prix s'ils interviennent avant la réalisation du service et au plus tard lors de la réalisation du service qui se traduit généralement en pratique par une facturation totale ou partielle du service réalisé.

Quant à la date d'exigibilité, elle se confond toujours avec le fait générateur lorsque l'encaissement du prix ou des acomptes intervient antérieurement à la réalisation du service.

Lorsque le fait générateur intervient à la réalisation du service, la date d'exigibilité de la TVA diffère selon qu'il s'agit d'un marché conclu avec l'Etat, une collectivité locale, un établissement ou une entreprise publics ou avec un autre client.

Pour les services réalisés dans le cadre d'un marché conclu avec l'Etat, les collectivités locales, les entreprises et établissements publics, l'exigibilité de la TVA est reportée à l'encaissement.

En revanche, pour les services réalisés avec les clients autres que l'Etat, les collectivités locales, les établissements et entreprises publics, le fait générateur et la date d'exigibilité se confondent ; la TVA est due sur les débits.

Concernant les loyers à usage professionnel passibles de la TVA, la date du fait générateur et de l'exigibilité se réalise lors de l'encaissement s'il intervient à l'avance ou à la date d'échéance que le loyer ait été encaissé ou pas [1]

7.

Le taux qui s'applique à un produit déterminé à la vente ou à l'importation peut être 6%, 10%, 18% ou 29% alors que les commissions et courtages portant sur ce produit sont toujours soumis au taux de 18%.

La TVA tunisienne retient un mode d'imposition basé essentiellement sur le découpage en opérations portant sur les produits (importation, production, services rattachés, vente, etc...) et non sur l'ensemble des opérations portant sur les produits au sens de cycle complet relatif à un produit. Ainsi, le régime fiscal applicable à un bien n'est pas nécessairement le même que celui applicable aux services portant sur ce bien. Cette séparation entre le régime applicable à un produit et le régime applicable aux services qui le rendent utilisable constitue, pour certains biens, une limitation objective au régime de faveur qui leur est accordé.

A titre d'exemples, on peut énumérer les situations suivantes :

1- L'importation, la fabrication et la vente des appareils destinés à l'usage des handicapés physiques sont exonérées de TVA. En revanche, la réparation de ces appareils est soumise à la TVA au taux de 18%.
2- La réparation d'un bien passible de la TVA à 29% ou à 10% ou à 6% est, généralement soumise à la TVA au taux de 18%.
3- La fabrication pour soi-même des produits de bijouterie est exonérée de TVA. La même fabrication portant sur des matières appartenant à autrui qui devient travail à façon (prestations de services) est soumise à la TVA au taux de 18%.
4- La revente de journaux est exonérée de TVA. La vente de journaux pour compte d'autrui moyennant commission rend ladite commission passible de la TVA au taux de 18%, etc...
5- Lorsqu'un bien d'équipement est éligible au régime suspensif, tous les services nécessaires à son acquisition restent soumis à la TVA.
6- Un autre exemple oppose la pêche à la fabrication de la glace nécessaire à la conservation des produits de la pêche : alors que la pêche est hors champ d'application de la TVA, la fabrication de glace destinée à la conservation des produits de la pêche est passible de la TVA jusqu'au 31/12/2000.

Quant au découpage du régime d'imposition par opération, il consiste à définir le ou les régimes applicables selon différentes combinaisons : soit le mode qui consiste à fixer un même régime applicable à un produit à tous les stades (importation, production, vente) soit en dissociant entre les différents stades du processus économique en taxant à l'importation et non le régime local ou l'inverse.

Un autre exemple permet d'illustrer ce mode de définition des régimes d'imposition en dissociant entre les différents stades du processus économique : les produits alimentaires peuvent être imposables ou exonérés au stade de la production, ils sont hors du champ d'application de la TVA au stade du commerce de gros et exonérés au stade du commerce de détail.

---

[1] BODI - Texte DGI n° 88/427 du 24 août 1988 ; page 2807 : «La question suivante a été posée : Une société donne en location un immeuble à usage industriel ou commercial, et perçoit le loyer relatif à une période (3 mois, 6 mois...) ; où se situe le fait générateur de la TVA due sur une telle opération ?
Il importe de rappeler à cet effet que la location relève des opérations commerciales autres que les ventes, et s'intègre dans le cadre des prestations de services. Son fait générateur est donc régi par l'article 5 de la loi 88-61 du 2 juin 1988 qui stipule que "pour les prestations de services, le fait générateur est constitué par la réalisation du service ou par l'encaissement du prix ou des acomptes lorsqu'il intervient antérieurement à la réalisation du service".
Les situations suivantes peuvent se rencontrer :
1ère situation : Le loyer est payé à terme échu, que ce soit pendant le mois, pendant le trimestre ou pendant l'année. La taxe est reversée dans le cadre de la déclaration du mois qui suit celui de la perception du loyer. Le fait générateur étant dans ce cas situé à l'échéance.
2ème situation : Le loyer est payé avant son échéance. Dans ce cas, le propriétaire qui dépose chaque mois une déclaration, acquittera la taxe sur le loyer échu et sur celui perçu d'avance dans le cadre de la déclaration du mois qui suit cette perception.
3ème situation : Le loyer n'est pas payé à l'échéance. Dans ce cas, même non perçu, le loyer subira la TVA au titre du mois de son échéance. Il sera intégré dans la déclaration du mois qui suit l'échéance».

8.

La règle est que les assujettis ne peuvent déduire que la TVA ayant grevé les biens dont ils sont propriétaires. Néanmoins, certaines catégories d'acquisitions, bien que n'octroyant pas de droit de propriété, donnent droit à déduction. Tel est le cas par exemple d'une construction sur terrain d'autrui dans le cadre d'un contrat de bail à construction ou en vertu d'un contrat d'occupation du domaine public ou même d'un bail ordinaire. Un autre exemple peut être donné par les travaux d'aménagement, d'agencement ou d'entretien et réparation sur un immeuble ou une machine loués.

Pour ces différentes catégories de travaux et d'acquisitions, la TVA est récupérable bien que l'entreprise ne dispose que d'un droit de jouissance et éventuellement de protection (Fonds de commerce) dès lors que les éléments ouvrant droit à déduction (biens ou services) sont acquis par l'entreprise et qu'ils sont nécessaires pour les besoins de son exploitation.

9.

La règle de l'affectation s'applique aussi bien aux investissements qu'aux autres biens et services.

La DGELF précise que : les entreprises partiellement assujetties sont régies par le système des secteurs de TVA, à savoir [1] :

- Le secteur assujetti qui ouvre droit à déduction sur tous les achats de biens et services et d'investissements.
- Le secteur non assujetti qui n'ouvre aucun droit à déduction sur tous ses achats de biens et services et investissements.
- Le secteur commun qui ouvre droit à déduction sur ses activités selon le prorata de déduction.

10.

La réimportation suite **à une exportation ou réexportation définitive** est subordonnée au paiement de la taxe sur la valeur ajoutée. Néanmoins, la franchise du paiement de cette taxe est accordée sur production **d'une attestation de non décharge** émanant du centre ou bureau de contrôle des impôts compétent.

Les taux de la taxe sur la valeur ajoutée applicables sont ceux en vigueur à la date d'enregistrement de la déclaration de réimportation pour la consommation.

L'attestation de non décharge prévue par le point b du § IV de l'article 11 du code de la TVA et qui permet de réimporter la marchandise initialement exportée en suspension de TVA est délivrée aux entreprises qui n'ont pas bénéficié du régime suspensif lors de l'acquisition de la marchandise initialement exportée.


[1] Texte de la prise de position de la DGELF (1762) du 13 décembre 1999 :

« تبعا لمكتوبكم المشار إليه بالمرجع أعلاه الذي ذكرتم بمقتضاه أن مركزية ألبان إنتفعت بمقتضى الأمر عدد 2521 لسنة 1998 المؤرخ في 18 ديسمبر 1998 بالإعفاء من الأداء على القيمة المضافة بعنوان إستثمارات الإحداث غير أنه نظرا أن مركزية الألبان دخلت في طور النشاط في 7 ديسمبر 1998 أي قبل صدور الأمر المذكور فإنها قامت بشراء التجهيزات مع دفع الأداء على القيمة المضافة وتطلبون طرح المبلغ الجملي للأداء على القيمة المضافة المدفوع بعنوان هذه التجهيزات، يشرفني إعلامكم بأنه عملا بأحكام الفصل 9 من مجلة الأداء على القيمة المضافة يتم طرح الأداء المذكور في الحالة الخاصة حسب القاعدة التالية :

- طرح المبلغ الجملي للأداء على القيمة المضافة الموظف على **التجهيزات المستعملة قصرا في صناعة المنتوجات الخاضعة** للأداء المذكور كالياغورط والزبدة والأجبان واللبن.
- عدم طرح الأداء على القيمة المضافة الذي تحملته **التجهيزات المعدة قصرا لإنتاج الحليب الطري**.
- طرح الأداء على القيمة المضافة المتعلق بالتجهيزات المستعملة في آن واحد في صناعة وتعليب الحليب الطري وفي صناعة المنتوجات الأخرى وذلك بتطبيق النسبة المائوية للطرح التي يتم إحتسابها بالنسبة لسنة معنية على أساس رقم المعاملات المنجز بعنوان السنة السابقة أو على أساس رقم معاملات متوقع على النحو التالي :

رقم المعاملات المتأتي من المنتوجات الخاضعة للأداء (ياغورط، زبدة، أجبان...) + مبلغ الأداء على القيمة المضافة المستوجب
―――――――――――――――――――――――――――――
المبلغ المشار إليه أعلاه + رقم المعاملات المتأتي من الحليب الطري المعفى من الأداء

RÉPUBLIQUE TUNISIENNE
MINISTERE DES FINANCES
D.G.I

ATTESTATION DE NON DÉCHARGE

Je soussigné, le Chef de Bureau de Contrôle des Impôts de .... certifie que l'entreprise .... sise à .... identifiant fiscal N° .... est admise à bénéficier de la franchise du paiement de la TVA suite à la réimportation de la marchandise exportée sur .... suivant déclaration N° .... du .... et réimportée suivant avis d'arrivée, N° .... du ....

La présente attestation est délivrée à l'intéressé sur sa demande, en application de l'article 11 paragraphe IV-b de la Loi N° 88-61 du 02/06/1988, portant promulgation du code de la TVA.

.... le ....

Le Chef de Bureau de Contrôle des Impôts de ....

En revanche, lorsque l'entreprise qui reçoit le retour de marchandises exportées a déjà bénéficié de la suspension de TVA lors de l'achat de la marchandise exportée, elle ne peut bénéficier de l'attestation de non décharge et doit par conséquent acquitter la TVA à la douane au titre de sa propre marchandise retournée de l'étranger.

11.

Pour qu'un commerçant puisse être non assujetti, il faut qu'il soit soumis selon le régime du forfait au titre d'une activité commerciale au stade du détail sans dépasser 100.000 dinars de chiffre d'affaires.

Or, une personne qui exploite plus d'un moyen de transport de marchandises n'est plus éligible au régime du forfait (§ IV.1, article 44 du code de l'IRPP et de l'IS) :

> Sont soumis à l'impôt sur le revenu selon le régime forfaitaire d'imposition, les petits exploitants qui réalisent des revenus dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, lorsqu'il s'agit d'entreprises :
> … - Ne possédant pas plus d'un véhicule de transport en commun de personnes ou de transport de marchandises dont la charge utile ne dépasse pas 3 tonnes et demi ; …

Ainsi, pour être précis, ce paragraphe devrait être rédigé comme suit :

«Pour un commerçant détaillant non assujetti à la TVA dont le chiffre d'affaires n'atteint pas 100.000 dinars et qui exploite plusieurs moyens de transport de marchandises, le forfait de TVA payé avec la taxe unique de compensation des transports routiers n'est pas récupérable.

De même, pour une personne soumise au régime du forfait et qui exploite un moyen de transport de marchandises, le forfait de TVA payé avec la taxe unique de compensation des transports routiers n'est pas récupérable.»

12.

Il convient de relever deux erreurs :

1- La notion d'affaires ne couvre pas les livraisons à soi-même.

La notion d'affaires désigne toute transaction à titre onéreux «qui met en présence deux personnes juridiquement distinctes et qui entraîne pour chacune d'entre elles des obligations réciproques»[1].

Deux conditions sont donc nécessaires pour qu'il y ait affaire imposable :

(1) Nécessité d'une dualité des opérateurs impliquant des prestations réciproques.

(2) Nécessité d'un caractère onéreux puisque l'assiette imposable est constituée par la contrepartie obtenue de l'affaire.

Le professeur Habib AYADI précise que «sont exclues de l'imposition, les fournitures de biens et de services qui ne donnent pas lieu à paiement de prix. Du reste, pour les opérations gratuites, la base d'imposition fait défaut. Bien entendu, la TVA sur opérations gratuites n'est pas déductible et reste donc à la charge du redevable (sauf le cas où la gratuité n'est qu'apparente et constitue en fait un

[1] Habib AYADI, Droit fiscal : TVA, droits de consommation et contentieux fiscal - CERP - Tunis 1996, page 22.

procédé normal de vente, par exemple vente à treize pour douze, pose d'un appareil consécutive à son achat)» [1].

2- Le régime d'imposition des livraisons à soi-même concerne aussi bien les biens immobilisés que certains autres biens :

• Les livraisons à soi-même d'immobilisations par les assujettis sont imposables à la TVA dans tous les cas y compris lorsqu'elles sont concomitamment suivies par la déduction intégrale de la TVA ainsi collectée sur soi-même.

L'imposition systématique des livraisons à soi-même d'immobilisations par les assujettis n'a pas pour but uniquement d'éviter toute distorsion de concurrence, elle vise aussi à donner une date et un montant de taxe de référence à la production interne d'immobilisation qui pourraient servir au calcul des régularisations susceptibles d'intervenir au cours des années subséquentes (cession, échange, apport en société, changement d'affectation, disparition injustifiée, cessation d'activité,...).

• Les livraisons de biens autres qu'immobilisations (biens intermédiaires) que les assujettis se font à eux-mêmes pour leurs propres besoins ou ceux de leurs diverses exploitations, dans la mesure où ces biens ne concourent pas à la réalisation d'opérations passibles de la taxe sur la valeur ajoutée et qu'ils ne sont pas admis au bénéfice du droit à déduction.

«S'agissant de taxer aussi identiquement que possible les biens fabriqués par une entreprise pour elle-même et ceux qu'elle achète, l'imposition est limitée aux seuls cas dans lesquels l'absence d'imposition entraînerait une inégalité dans les conditions de concurrence» [2].

A titre d'exemple de livraisons à soi-même passibles de TVA, on peut citer le BODI n° 91/31 [3] qui précise que «les aliments composés pour bétail fabriqués par les exploitants agricoles pour satisfaire soit partiellement soit totalement leurs propres besoins d'élevage ne concourent pas à la réalisation d'opérations passibles de la TVA, ils demeurent soumis à la TVA.

Etant toutefois précisé que, conformément aux prescriptions du paragraphe II du tableau "B" annexé au code de la TVA, ces opérations supportent le taux réduit de 6%».

Le régime des livraisons à soi-même des éléments en raison de leur caractère non récupérable suppose au préalable que l'opérateur ait la qualité d'assujetti et ne concerne que les biens, ce qui exclue les services de toute imposition sur soi-même.

Le code de la TVA comporte, néanmoins, une dérogation à la règle de l'exclusion des services du domaine de l'imposition des livraisons à soi-même. En effet, aux termes de l'article 6, alinéa 3 point 1 dudit code, la vente des titres de transport de personnes vers l'étranger est taxable sur la base de 6% du montant brut du titre de transport, que ce titre soit vendu par le transporteur pour son propre compte ou pour le compte d'autrui. Ce qui a fait dire à la doctrine administrative (4) que «les titres de transport émis vers l'étranger par les compagnies de transport elles-mêmes ne seront pas soumis à la TVA. Mais la livraison à soi-même de services estimée par le législateur à un montant équivalent à 6% du montant du billet est soumise à la TVA.

Dans ce cas, la TVA est à la charge du transporteur non pas en sa dite qualité mais en raison de l'intervention faite par lui-même et pour son propre compte».

La TVA n'est donc pas exigée sur les livraisons à soi-même portant sur :

- des services ;
- des biens ou produits non exclus du droit à déduction utilisés pour les besoins de l'exploitation ;
- des biens ou produits incorporés ou consommés à l'occasion de la fabrication de produits soumis à la TVA.

En revanche, sont imposables à la TVA en tant que livraison à soi-même de biens ne constituant pas des immobilisations :

- l'utilisation de biens ou produits fabriqués ou commercialisés par l'entreprise pour des besoins étrangers à l'exploitation et de ce fait exclus du droit à déduction telles les livraisons faites pour les besoins personnels de l'exploitant ou pour les besoins de sa famille ;
- l'utilisation de biens ou produits fabriqués ou commercialisés par l'entreprise mais exclus du droit à déduction telles que les livraisons de pièces faites au titre des voitures de tourisme ;

---

[1] Syndicat national des agents de la direction générale des impôts de France, La fiscalité des entreprises, les éditions fiscales, 1977.

[2] BODI - Texte DGI n° 91/31, Note Commune n° 27, page 121.

[3] BODI - Texte DGI n° 89/26 du 1er mars 1989 ; pages 105 et 106.

- l'utilisation de biens ou produits fabriqués par l'entreprise pour la fabrication de produits exonérés ou situés en dehors du champ d'application de la TVA ;
- l'utilisation de biens ou produits fabriqués par l'entreprise communément par les secteurs taxable et non taxable puisque la taxe acquittée sur la livraison à soi-même n'est récupérable que partiellement selon le prorata de déduction de l'entreprise.

13.

Selon la doctrine administrative, les commissions reçues de l'étranger entrent dans le champ d'application de la TVA tunisienne et sont par conséquent soumises à ladite taxe au taux de 18% hors taxe [1]

Cette même doctrine précise au préalable que la notion de territorialité en matière de TVA est étroitement liée non pas au lieu où le service est rendu mais à celui où il est utilisé et considère que les commissions reçues de l'étranger correspondent à des services utilisés en Tunisie.

Néanmoins, la taxation des commissions reçues de l'étranger sur importations amènerait à taxer la même assiette deux fois :

- **une première fois** dans le cadre du prix de la marchandise qui inclut tous les frais y compris la commission sur vente. Ainsi, la TVA prélevée à la frontière couvre déjà ladite commission.
- **une deuxième fois** entre les mains du bénéficiaire sans qu'elle ne puisse d'ailleurs faire l'objet d'aucune récupération.

Ainsi, ayant déjà fait partie de l'assiette imposable à la TVA à la frontière, le sens de l'équité fiscale aurait pu justifier des conclusions toutes différentes en évitant de la soumettre une deuxième fois entre les mains du commissionnaire [2].

14.

On relève une confusion entre la notion de date d'exigibilité et la date de paiement de la TVA.

Le fait générateur peut être défini comme étant **l'événement qui fait naître une créance au profit du fisc.** La sixième directive européenne définit le fait générateur comme étant «le fait par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité de la TVA».[3]

L'exigibilité est **l'événement qui rend exigible** une créance née au profit du fisc. Monsieur Abdellatif BOUJELBENE précise que l'exigibilité «est définie comme le droit que le trésor peut faire valoir à partir d'un moment donné auprès de l'assujetti pour obtenir le paiement de la taxe. En effet, c'est l'exigibilité et non le fait générateur qui détermine le mois au titre duquel le montant des opérations imposables doit faire l'objet d'une déclaration pour le paiement de l'impôt correspondant» [4].

Selon le code de la TVA, le fait générateur coïncide avec l'exigibilité et intervient au même moment sauf pour les marchés conclus avec l'Etat, les collectivités locales, les entreprises et établissements publics.

L'identification et la **reconnaissance du fait générateur** permet de **déterminer le régime de taxation applicable** à l'opération : taux et modalité de détermination de l'assiette, ce qui est important notamment en cas de changement de législation. La connaissance du fait générateur fixe aussi la date à laquelle prend naissance le droit à déduction ouvert chez l'acquéreur.

---

[1] Référence : BODI - Extrait du texte DGI N° 91/28, Note commune n° 24 ; page 115.
«Régime d'imposition à la TVA des commissions reçues de l'étranger : La question a été posée de connaître le mode d'imposition des commissions reçues de l'étranger en matière de TVA. A cette question il a été répondu que, conformément aux dispositions de l'article 3 du code de la TVA, une affaire est réputée faite en Tunisie, lorsque le service rendu, le droit cédé ou l'objet loué sont utilisés ou exploités en Tunisie.
Il en découle que la notion de territorialité en matière de TVA est étroitement liée non pas au lieu où le service est rendu mais à celui où il est utilisé.
Aussi, les commissions reçues de l'étranger sont dans le champ d'application de la TVA et sont par conséquent soumises à ladite taxe au taux de 18% hors taxe.
Etant toutefois précisé que compte tenu du fait que la TVA est comprise dans le montant de la commission perçue par le commissionnaire, l'assiette taxable dans ce cas est calculée de la façon suivante et ce, quelle que soit la monnaie de paiement : (Montant brut de la commission x 100) / 118».

[2] Dans le même sens, le professeur Habib AYADI conclut que «cette situation est manifestement source de double imposition» in «Droit fiscal : TVA, droits de consommation et contentieux fiscal, CERP - Tunis 1996, page 57».

[3] Sixième directive, article 10, CEE.

[4] Abdellatif BOUJELBENE, cours de TVA et de droit de consommation, Tunis 1996, page 34.

L'exigibilité détermine le mois au titre duquel l'opération imposable doit être déclarée et la TVA acquittée au fisc et par là même la date à partir de laquelle se décomptent les pénalités de retard éventuelles et **le délai de reprise** (ou de prescription) qui permet à l'administration de vérifier la taxe due sur l'opération.

Les règles de reconnaissance du fait générateur et de la date d'exigibilité de la TVA sont définies par l'article 5 dudit code qui dispose :

"Le fait générateur de la taxe sur la valeur ajoutée est constitué :

1) pour les importations, **par le dédouanement de la marchandise** ;
2) pour les ventes, **par la livraison de la marchandise**. Toutefois**, pour les ventes des biens immobiliers** visés à l'article premier II-7 ci-dessus ainsi que pour les échanges, le fait générateur est constitué par **l'acte qui constate l'opération** ou à défaut par **le transfert de propriété ;**
3) pour les prestations de service, par **la réalisation du service** ou par **l'encaissement du prix ou des acomptes** lorsqu'il intervient antérieurement à la réalisation du service ;
4) pour les biens que les redevables se livrent à eux-mêmes, **par la première utilisation des biens ;**
5) pour les **travaux immobiliers**, par **l'exécution partielle ou totale de ces travaux**. Toutefois :
    - **a)** la constatation du fait générateur ne peut être postérieure à la facturation totale. L'établissement des décomptes provisoires, de mémoires ou factures partiels rend exigible la taxe sur la valeur ajoutée ;
    - **b)** les entreprises de travaux publics et de bâtiment effectuant des travaux pour le compte de l'Etat, des collectivités publiques locales, des établissements publics à caractère administratif, acquittent la taxe sur la valeur ajoutée sur leurs encaissements afférents auxdits travaux.

   Dans ce cas, le fait générateur tel que prévu au § 3 ci-dessus détermine le taux de la taxe applicable.
6) Par l'encaissement au titre des marchés conclus avec l'Etat, les collectivités locales, les entreprises et établissements publics.

   Dans ce cas, le fait générateur tel que prévu aux paragraphes 2 et 3 ci-dessus détermine le taux de la taxe applicable.

La confusion entre fait générateur et date d'exigibilité entretenu par cet article n'est pas de nature à en faciliter la compréhension.

En fait, le code de la TVA ne consacre la dissociation entre le fait générateur et l'exigibilité que dans le cas des **marchés** conclus avec l'Etat, les collectivités locales, les entreprises et établissements publics.

Lorsque le fait générateur est dissocié de la date d'exigibilité, la primauté est donnée à la date d'exigibilité chez le vendeur en matière d'obligation de paiement, alors que c'est le fait générateur qui prévaut chez l'acquéreur en ce qu'il détermine la date à partir de laquelle l'acquéreur acquiert son droit à déduction.

Lorsque le fait générateur est constitué par l'encaissement comme dans le cas des marchés publics où la loi ne rend la TVA exigible qu'à l'encaissement, on parle de TVA exigible à l'encaissement par opposition à la TVA exigible sur les débits.

Le paiement de la TVA ou du moins l'obligation de déclaration intervient au cours du mois qui suit le mois au cours duquel la date d'exigibilité est intervenue.

15.

Une entreprise qui exerce deux types d'activités : une activité de revente de pièces et une activité de réparation comportant la pose des pièces exerce deux activités, ce qui l'exclut du bénéfice du régime du forfait (point IV.1 de l'article 44 du code de l'IRPP et de l'IS) :

> 1- Sont soumis à l'impôt sur le revenu selon le régime forfaitaire d'imposition, les petits exploitants qui réalisent des revenus dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, lorsqu'il s'agit d'entreprises :
> … - Individuelles à établissement unique et activité unique. ….

16.

Une société totalement exportatrice régie par le code d'incitations aux investissements peut acquérir tous les biens et services nécessaires à son exploitation sous le régime de la suspension des taxes indirectes à l'exception des droits et taxes relatifs aux voitures de tourisme. Elle peut, par conséquent, acquérir un bien d'équipement usagé auprès d'une entreprise non exportatrice en suspension de TVA.

L'entreprise vendeuse réalise cette vente en suspension de TVA (sans reversement) dès lors qu'elle dispose d'un bon de commande visé par les douanes autorisant l'achat en suspension de TVA.

17.

Les cas de reversement de TVA se limitent à :

- la cession d'une immobilisation, ayant donné lieu à déduction, dans la période de régularisation,
- la disparition injustifiée du bien,
- le changement d'affectation d'un secteur assujetti à un secteur non assujetti ou un emploi n'ouvrant pas droit à déduction,
- la perte ou l'abandon de la qualité d'assujetti,
- la cession d'une immobilisation non amortissable (un bien) ayant donné lieu à déduction de TVA.

La revente de matières premières n'est donc pas un cas de reversement de TVA. Elle doit plutôt être traitée en tant que vente passible de la TVA au taux applicable calculée sur la totalité du prix de vente hors TVA facturé.

18.

Si l'option peut être demandée à toute période de l'année et prend effet à la date fixée par la décision d'acceptation administrative qui correspond en principe au 1er jour du mois qui suit celui au cours duquel l'option est acceptée, elle est nécessairement faite pour une période de quatre ans expirant le 31 décembre de la quatrième année qui suit celle au cours de laquelle elle a pris effet. La dénonciation de l'option ne peut donc avoir pour effet le 1er octobre 2000.

19.

La présentation commerciale d'un produit consiste à procéder aux opérations ayant pour but de donner au produit l'aspect sous lequel il est offert au consommateur. Pour qu'il y ait présentation commerciale taxable, il ne suffit pas de mettre sous emballage les produits, encore faut-il qu'il y ait apposition de marque ou l'emploi de toute autre forme d'individualisation qui confère au produit une valeur particulière.

Un commerçant qui achète des marchandises et procède à leur mise sous emballage sans application de sa marque et sans individualisation n'est pas soumis à la TVA en raison d'une opération de présentation commerciale mais il peut l'être en raison de ses activités commerciales s'il est grossiste de produits autres qu'alimentaires ou s'il a atteint un chiffre d'affaires annuel de 100.000 dinars pour le commerce de détail.

20.

Un commerçant de détail qui atteint un chiffre d'affaires annuel de 100.000 dinars devient assujetti de droit abstraction faite du régime applicable aux produits vendus. Si le produit vendu est exonéré de TVA, aucune TVA n'est due au titre de ce produit mais le fait de vendre des produits exonérés n'exclut pas le statut d'assujetti.

Ainsi, on peut être assujetti sans devoir aucune TVA si la totalité du chiffre d'affaires est constituée par des produits exonérés.

La difficulté provient d'une confusion du langage puisque lorsqu'un assujetti réalise des ventes de produits taxables et d'autres exonérés, on parle d'assujetti partiel alors qu'il faudrait parler de redevable partiel.

21.

L'option à la TVA est ouverte à toute personne située hors du champ d'application de la TVA tels les agriculteurs, les grossistes de produits alimentaires et les détaillants dont le chiffre d'affaires annuel est inférieur à 100.000 dinars.

Les détaillants qui atteignent un chiffre d'affaires annuel de 100.000 dinars deviennent assujettis de plein droit.

22.

Le fait générateur détermine également la date à partir de laquelle se décompte le délai de reprise.

Réponse

Le délai de reprise se décompte à partir de l'événement qui rend la TVA exigible. La TVA devient exigible lors de la réalisation du fait générateur sauf lorsqu'elle est due à l'encaissement. Dans ce dernier cas, le fait générateur est généralement antérieur à la date d'exigibilité et le délai de reprise ne commence à courir qu'à partir de la date d'exigibilité (encaissement de la créance) de la TVA.

23.

La ventilation des factures globales de vente de détail vise à répartir le chiffre d'affaires en :

- ventes taxables par taux,
- ventes non taxables.

Ainsi, pour la détermination des ventes non taxables, il faut bien rapporter les achats non taxables sur les achats totaux pour déterminer la partie du chiffre d'affaires non taxable.

La ventilation du chiffre d'affaires total s'effectue selon la démarche suivante :

+ Ventes taxables = (Ventes totales x Achats taxables mensuels) / Montant total des achats mensuels
+ Ventes non taxables = (Ventes totales x Achats non taxables mensuels) / Montant total des achats mensuels
= Total des ventes

24.

Il ne s'agit pas de doctrine administrative mais de dispositions légales édictées par le § II de l'article 11 du code de la TVA.

25.

Il n'est pas nécessaire d'attendre que la TVA soit exigible chez le vendeur pour qu'elle soit récupérable chez l'acquéreur. La nuance n'est utile que pour les cas où la date d'exigibilité de la TVA est postérieure à la réalisation du fait générateur.

Ainsi, la TVA devient récupérable chez l'entreprise qui l'a supportée lorsqu'elle est facturée par le vendeur, qu'elle soit exigible ou non chez ce dernier dès lors que le fait générateur de la taxe s'est produit.

Ainsi, lorsqu'une entreprise paie des acomptes ou des avances sur la rémunération d'un service, la TVA exigible chez son fournisseur de services au titre de ces avances est immédiatement récupérable chez elle. Dans un autre cas, lorsqu'une entreprise nationale assujettie reçoit une facture d'achat objet d'un marché, la TVA qui lui est facturée est immédiatement récupérable alors qu'elle ne sera exigible chez le vendeur que lorsque ladite facture lui aura été payée.

Ainsi, le droit à déduction est acquis lorsque :

- le fait générateur de la taxe s'est produit,
- l'entreprise est en possession d'une facture justificative ou d'un document en tenant lieu répondant aux conditions de forme requises,
- l'opération d'achat remplit les conditions de fond requises par la déduction.

26.

On ne peut parler de personnes soumises à la TVA selon le régime forfaitaire BIC puisque le forfait BIC dispense de la TVA aux termes du § IV-point 3 du code de l'IRPP et de l'IS «**l'impôt forfaitaire est libératoire de la taxe sur la valeur ajoutée**».